

NE_GERICHTE CDP.2023.6 vom 25. Januar 2024

NE Tribunal cantonal, 2024-01-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2023.6

FR: NE_GERICHTE CDP.2023.6 du 25 janvier 2024

IT: NE_GERICHTE CDP.2023.6 del 25 gennaio 2024

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

a) L'article 242 LCdir prévoit que le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou des frais de poursuite si, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (al. 1). Les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165 ; 2010, p. 427), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1^{er} janvier 1993, qui fixe notamment les règles présidant à l'assujettissement des personnes physiques. Interprétant la LHID sous l'angle téléologique, le Tribunal fédéral a jugé qu'il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vertu de laquelle la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD) constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p. 346 cons. 6 et les références), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p. 122-129 ; StE 2005 A 23.1 n o 9). Dans cette perspective, et compte tenu notamment du fait que l'article 242 LCdir est pour l'essentiel identique à l'article 167 LIFD (remise de l'impôt), on s'inspirera de la jurisprudence fédérale rendue en la matière, à laquelle la modification de la LIFD du 20 juin 2014 et l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 des articles 167a à g LIFD n'ont rien changé en ce qui concerne la remise de l'impôt direct cantonal et communal, exception faite de la voie de recours (cf. art. 83 let. m LTF dans sa teneur en vigueur depuis le 01.01.2016 ; cf. aussi RJN 2019, p. 593 cons. 2a et les réf. cit.). b) L'institution de la remise totale ou partielle des impôts normalement dus a pour objectif d'éviter les conséquences trop rigoureuses pour des contribuables tombés dans le dénuement (arrêt du TF du 25.08.2017 [2D_7/2016] cons. 4.2 non publié in : ATF 143 II 459 et la réf. cit.). La remise consiste en la renonciation de la collectivité publique à un montant d'impôt qui lui revient, ce qui a pour effet de diminuer son patrimoine. Les motifs pour accorder une remise sont toujours à mettre en relation avec la personne qui doit l'impôt : pour des raisons d'ordre humanitaire, socio-politique ou économique, elle ne doit pas être menacée dans son existence économique (Curchod, in : Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, LIFD, 2017, n. 5 ad art. 167 ; cf. aussi arrêt de la Cour de droit public du 19.10.2018 [CDP.2018.150] cons. 2c et les réf. cit.). En présence de règles purement potestatives (Kann-Vorschriften), il n'y a pas un droit à la remise d'impôt. Les lois cantonales sur l'imposition du revenu laissent en général un grand pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente ; la plupart d'entre elles disposent que l'impôt peut être remis dans certaines circonstances (ATF 122 I 373 résumé

et traduit in JT 1998 I, p. 253 ss). Tel est le cas de la réglementation neuchâteloise qui prévoit que le contribuable « peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt » (art. 242 al. 1 LCdir) et laisse un important pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente. L'article 2 du règlement concernant le traitement des demandes de remise des impôts directs cantonal et communal du 1^{er} novembre 2000 (ci-après : règlement) stipule expressément que le contribuable n'a pas un droit à la remise, laquelle relève de la liberté d'appréciation de l'autorité. Hormis les conditions spécifiques prévues par la loi, une remise est concédée parce qu'on estime que l'existence économique d'un contribuable doit être préservée au mieux. Afin de garantir l'égalité de traitement, au sens de l'article 8 Cst. féd., la remise doit rester exceptionnelle. En conséquence, la remise n'est accordée qu'en présence de circonstances spéciales (Oberson , Droit fiscal suisse, 2007, p. 497 ss ; Beusch , in : Zweifel/Athanas [Editeurs], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2^e éd., 2008, ad art. 167 LIFD n. 6 ; Filippini/Mondada , Il condono fiscale nelle imposte dirette : un « diritto » giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale, in : Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2008, p. 461 ss). c) La procédure de remise d'impôt direct cantonal et communal , détaillée dans le règlement , vise essentiellement une application uniforme, sur le plan matériel, de la LCdir , notamment par la concrétisation des notions visées à l'article 242 (cf. art. 8 à 9 du règlement [motifs de remise]), disposition qui prévoit deux conditions cumulatives pour qu'une remise d'impôt puisse être accordée : l'existence d'une situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait le paiement de l'impôt. L'autorité de remise fonde sa décision sur l'examen de la situation économique du contribuable, considérée dans son ensemble. Est déterminante à cet égard la situation du contribuable au moment où la décision est prise (art. 3 al. 1 du règlement). Elle examine en outre si des restrictions du train de vie du contribuable sont indiquées et si elles peuvent ou auraient pu être exigées. Indépendamment des dépenses alléguées par le requérant, de telles restrictions sont en principe considérées comme raisonnables si les dépenses en question dépassent, conformément à la teneur de l'article 3 al. 2 du règlement dans sa teneur jusqu'au 30 juin 2022, les frais d'entretien déterminés selon les normes pour le calcul de l'aide matérielle au sens de la législation cantonale en matière d'action sociale, respectivement selon la teneur depuis le 1^{er} juillet 2022 de cette disposition, le minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite (art. 93 LP) . Il convient de préciser que les simples fluctuations du revenu du contribuable sont périodiquement prises en compte lors de la taxation et ne constituent pas un motif de remise (art. 9 du règlement). Si le contribuable était en mesure, au moment de l'échéance, de s'acquitter de la somme due dans un délai convenable, l'autorité de remise en tient compte (art. 3 al. 3 du règlement). Les montants doivent être fixés par une décision entrée en force et ne doivent pas encore avoir été payés (art. 6 al. 2 du règlement). Le motif de la remise est le dénuement (art. 8 al. 1 du règlement). Il y a dénuement lorsque le paiement partiel ou complet du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière (art. 8 al. 2 du règlement). Il y a disproportion lorsque la dette fiscale ne peut pas être payée dans un avenir plus ou moins rapproché, bien que le train de vie du contribuable ait été ramené, conformément à la teneur de l'article 8 al.

E. 3

durèglementdans sa teneur jusqu'au 30 juin 2022,aux normes de l'aide matérielle,respectivement selon la teneur depuis le 1erjuillet 2022 de cette disposition,au minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite (art. 93 LP).

3.a) En l'espèce, la demande de remise du 12 octobre 2022 porte sur l'ICC 2021 dont le montant a été fixé par une décision de taxation définitive du 26 mars 2022 ; elle a été rejetée par décision du 22 décembre 2022. Afin d'évaluer la capacité financière de la recourante, le DFS a établi une liste des dépenses et des revenus de cette dernière pour l'année 2021. Il a ainsi retenu un revenu mensuel net de 2'629 francs (activité dépendante CHF 1'503 + indemnité de chômage CHF 1'126). Les charges mensuelles ont été arrêtées à 2'425 francs, comprenant un forfait mensuel pour l'entretien d'une personne vivant seule de 1'200 francs, un loyer de 780 francs, des primes d'assurance-maladie de 53 francs, des frais médicaux de 52 francs et des dépenses professionnelles pour 340 francs. La différence mensuelle entre les revenus et les charges de la contribuable s'élevant à 204 francs par mois, l'intimé a considéré que cette somme était suffisante pour permettre à la recourante de s'acquitter de sa dette fiscale. La décision querrellée a ainsi pris en considération la situation financière de la recourante pour l'année 2021, sans tenir compte des modifications importantes quant au revenu, alléguées par l'intéressée dans le cadre de sa demande de remise. Celle-ci émarge à l'aide sociale depuis août 2022 et dit ne percevoir qu'une somme mensuelle de 1'777 francs.

La manière de procéder de l'intimé méconnaît la réglementation cantonale (art. 3 al. 1 in fine du règlement) sur le moment déterminant pour évaluer la situation financière du contribuable qui demande une remise, situation qui concrétise la condition du dénuement. Cette disposition prévoit qu'est déterminante la situation du contribuable au moment où la décision est prise et que pour juger si une personne se trouve dans une situation de dénuement, l'autorité fiscale a besoin des renseignements les plus récents afin de déterminer sa capacité contributive. L'article 3 al. 3 du règlement (« Si le contribuable était en mesure, au moment de l'échéance, de s'acquitter de la somme due dans un délai convenable, l'autorité de remise en tient compte ») auquel l'intimé se réfère ne permet pas de déroger à la règle ci-dessus. Cette disposition doit être mise en relation même lorsque seul l'ICC est concerné par la demande de remise (cf. cons. 2a ci-avant) avec l'article 10 let. b de l'ordonnance sur les demandes en remise d'impôt, selon lequel l'autorité examine l'évolution de la situation économique depuis la période fiscale à laquelle la demande se rapporte. Elle doit permettre de comprendre les causes conduisant à une situation de dénuement et d'établir en particulier s'il existe un motif de refus en raison d'un comportement énuméré à l'article 167a let. b à e LIFD (cf. arrêt non publié de la Cour de droit public du 07.01.2021 [CDP.2020.157] cons. 4c).

En l'état du dossier, il n'est pas possible de déterminer avec précision la situation financière de la recourante au moment déterminant et, partant, si la condition de dénuement définie ci-dessus est remplie. On peut néanmoins renoncer à renvoyer la cause à l'intimé pour instruction complémentaire et nouvelle décision.

b) Au-delà de la condition de dénuement (art. 242 LCdir), l'intimé, par son argumentation, a implicitement refusé la remise en raison de comportements énumérés à l'article 167a let. b et c LIFD; il se prévaut d'ailleurs expressément de cette disposition dans ses observations du 9 février 2023.

Il convient de rappeler que les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci, mais également en raison de l'harmonisation verticale entre Confédération, cantons et communes voulue par le législateur. A ce titre, la LIFD constitue un élément d'interprétation important du droit cantonal harmonisé (cf. cons. 2a ci-avant). Ainsi, la teneur de l'article 167a LIFD

entré en vigueur le 1er janvier 2016, qui comprend différents motifs de refus (let. b à e) qui figuraient dans l'ancienne ordonnance concernant le traitement des demandes de remise, ainsi qu'un nouveau motif (let. a) reprenant la pratique consacrée par la jurisprudence (Curchod, op. cit., n. 2 ad art. 167a) est également pertinente en matière de remise de l'impôt direct cantonal et communal. Cette disposition prévoit que la remise de l'impôt peut être en partie ou en totalité refusée, notamment lorsque le contribuable : a) a manqué gravement ou de manière répétée à ses devoirs dans la procédure de taxation, de sorte que l'évaluation de sa situation financière pour la période fiscale concernée n'est plus possible (let. a) ; b) n'a pas créé de réserves malgré la disponibilité de moyens à partir de la période fiscale à laquelle se rapporte la demande de remise (let. b) ; c) n'a pas effectué de versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt (let. c) ; d) doit son incapacité contributive à la renonciation volontaire à un revenu ou à une fortune sans motif important, à un niveau de vie exagéré ou à tout autre comportement imprudent ou gravement négligent (let. d) ; e) a privilégié d'autres créanciers au cours de la période évaluée (let. e).

Ceci étant, il faut encore souligner que le requérant d'une remise d'impôt est tenu de renseigner de manière exhaustive l'autorité de remise sur sa situation économique. S'il néglige de collaborer, l'autorité de remise n'entre pas en matière sur sa demande (art. 17 durèglement). Par ailleurs, le principe selon lequel, dans le calcul du minimum vital, seuls les montants effectivement payés peuvent être pris en considération, principe qui vaut même pour les loyers et les primes d'assurance-maladie (ATF 121 III 20), trouve application en matière de remise d'impôt.

Comme exposé ci-avant, afin d'évaluer la capacité financière de la recourante, l'intimé a établi ses dépenses et ses revenus pour l'année 2021. Se fondant tant sur le certificat de salaire du 17 janvier 2022 relatif à la période du 1er janvier au 30 juin 2021, que sur l'attestation de prestations de l'assurance-chômage du 31 janvier 2022 couvrant la période du 1er juillet au 31 décembre 2022, il a retenu un revenu mensuel net de 2'629 francs (activité dépendante CHF 1'503 + indemnité de chômage CHF 1'126). S'agissant des charges mensuelles, il les a fixées à 2'425 francs, en retenant 1'200 francs de forfait d'entretien pour une personne vivant seule, ainsi que, sur la base des renseignements ressortant de la demande de remise, 780 francs de loyer, respectivement, conformément au détail des bases imposables de la taxation définitive du 26 mars 2022, 53 francs de primes d'assurance-maladie, 52 francs de frais médicaux et 340 francs de dépenses professionnelles. Le DFS en a conclu que la différence mensuelle entre les revenus et charges présentait un solde positif de 204 francs par mois, de sorte que la recourante avait suffisamment de moyens financiers pour s'acquitter de sa dette fiscale. Ce calcul ne prête pas flanc à la critique. D'une part, le montant retenu à titre de revenu, qui tient compte du revenu de l'activité dépendante perçu durant la première moitié de l'année 2021 et des indemnités de chômage allouées durant la seconde moitié, n'est pas contestable, ni valablement contesté par la contribuable. D'autre part, on ne saurait la suivre lorsqu'elle soutient que ses charges mensuelles devraient prendre en compte les frais découlant des formations théâtrales et universitaires suivies par sa fille majeure. En effet, dans le cadre de l'établissement des dépenses de l'intéressée pour l'année 2021, l'autorité intimée devait s'en tenir aux normes, respectivement aux montants admis pour le calcul de l'aide matérielle au sens de la législation cantonale en matière d'action sociale. Dès lors, quand bien même elles seraient effectives ■ ce que les pièces au dossier, y compris les extraits bancaires

produits pour la première fois devant la Cour de céans, ne permettent nullement d'établir à satisfaction ■ ces dépenses ne constituent pas des charges qui devaient être prises en considération dans le cadre du calcul opéré pour 2021 par le DFS. Tout au plus, celles-ci auraient éventuellement pu revêtir une importance dans le cadre d'une demande de bourse au sens de la législation cantonale y relative (cf. arrêt non publié de la Cour de droit public du 31.08.2016 [CDP.2015.221] cons. 3). À noter que la recourante s'est contentée d'invoquer des frais de formations pour sa fille majeure pour 2021, en déposant pour tout justificatif des extraits bancaires, qui, s'ils font état de versements effectués par la mère en faveur de sa fille en 2021, ne permettent aucunement d'identifier et a fortiori prouver les motifs de ces virements. A ce sujet, il convient encore de relever, à l'instar du chef du DFS, que le budget annexé à la demande de remise ne faisait état d'aucun frais lié à la fille de l'intéressée (notamment pas de frais formations mentionnés) et retenait d'ailleurs le forfait d'entretien pour une personne vivant seule. Aussi, ce n'est qu'après avoir vu sa demande de remise rejetée que la contribuable s'est, pour la première fois, prévalu de coûts de formations pour sa fille majeure.

Ceci étant, il faut encore signaler que le calcul effectué par l'intimé semble favorable à la recourante. En effet, en 2021, les frais d'entretien étaient déterminés selon les normes pour le calcul de l'aide matérielle au sens de la législation cantonale en matière d'action sociale. Or, conformément à l'article 2 al. 2 de l'arrêté fixant les normes pour le calcul de l'aide matérielle (ANCAM), le forfait mensuel pour l'entretien d'une personne vivant seule ■ la fille de la recourante ne vivait plus avec cette dernière depuis juillet 2020, ce qui n'est pas contesté ■ était de 986 francs jusqu'au 31 mars 2021, respectivement de 997 francs du 1er avril 2021 au 31 mars 2023. Aussi, contrairement à ce qui prévaut depuis le 1er juillet 2022 en matière de remise de l'ICC, le forfait d'entretien à retenir dans le cadre de l'établissement des dépenses et revenus de la contribuable pour l'année 2021, n'était pas un montant de 1'200 francs, conformément aux normes d'insaisissabilité en vigueur dès le 1er janvier 2019, mais les frais d'entretien susdits, déterminés selon les normes pour le calcul de l'aide matérielle au sens de la législation cantonale en matière d'action sociale.

Quoi qu'il en soit, au regard du calcul de l'intimé ■ qui comme déjà dit ne prête pas flanc à la critique ■ on peut, à tout le moins, reprocher à la recourante de ne pas avoir mis de l'argent de côté en prévoyance de ses échéances fiscales lorsque sa situation le lui permettait (art. 167a let. b LIFD), respectivement, de ne pas avoir effectué les différents versements malgré la disponibilité de moyens à l'échéance de la créance d'impôt (art. 167a let. c LIFD). Dans ces conditions, le refus de la remise de l'impôt querellé n'apparaît pas critiquable, même à supposer que la recourante soit, depuis qu'elle émerge à l'aide sociale, dans une situation de dénuement dans le sens défini ci-dessus ; c'est en effet sans abuser de son large pouvoir d'appréciation que l'autorité intimée a refusé d'accorder à l'intéressée une remise d'impôt. A cet égard, le fait que cette dernière soit bénéficiaire de l'aide sociale dès août 2022 n'y change rien : une personne ne disposant pas du minimum vital n'a en effet pas nécessairement droit à l'exonération de ses dettes fiscales (Curchod, op. cit., n. 16 ad art. 167 et les réf. cit.; cf. aussi arrêt non publié de la Cour de droit public du 07.01.2021 [CDP.2020.157] cons. 4c).

4. Mal fondé, le recours doit être rejeté ; la décision attaquée est confirmée. Il est statué sans frais, la procédure étant en principe gratuite (art. 242 al. 3 LC direct 20 durèglement). La recourante qui succombe n'a pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJAa contrario).

Par ces motifs, la cour de droit public

1.Rejette le recours.

2.Statue sans frais.

3.N■alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 25 janvier 2024

E. 4

Mal fondé, le recours doit être rejeté ; la décision attaquée est confirmée . Il est statué sans frais, la procédure étant en principe gratuite (art. 242 al. 3 LCdir et 20 du règlement). La recourante qui succombe n'a pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJA a contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.